

La justicia tributaria en el ordenamiento plural

The tax justice in the plural order

Fernando Hernández Guijarro

ARTÍCULO RECIBIDO: 10 de agosto de 2015 ARTÍCULO APROBADO: 19 de agosto de 2015

Resumen:

La justicia ha sido objeto de estudio en las ciencias jurídicas desde sus comienzos. La mayoría de los ordenamientos han considerado, a lo largo de la historia, el valor superior de la justicia como uno de los fines del Derecho. Este principio y valor figura en la mayoría de las Cartas Magnas de los distintos Estados así como diversos tratados y convenio internacionales como la Declaración Universal de Derechos Humanos. Nuestra Constitución recoge en su preámbulo que la Nación Española desea establecer la justicia, la libertad y la seguridad y promover el bien de cuantos la integran, y su artículo 3 1 propone un sistema tributario justo como medio para sufragar los gastos públicos. Por lo que resulta de interés comprobar la aplicación del principio de justicia como fin y medio del ordenamiento jurídico tributario español.

Palabras Clave: Justicia, sistema tributario, principios, ordenamiento plural.

Abstract: The justice has been studied in the legal sciences since its beginning. Most jurisdictions have considered throughout history, the justice like the higher value and one of the purposes of the law. This principle and his value are included in most Constitutions of the different States and various international treaties and agreements such as the Universal Declaration of Human Rights. Our Constitution stated in its preamble that the Spanish Nation want to establish justice, freedom and security and promote the good of all its members, and article 3 1 proposes a fair tax system as a means to finance public spending. So it is interesting to see the principle of justice like finality and as means of the Spanish tax law.

Keywords: Justice, tax system, principles, plural legal system.

Sumario.- I. Introducción.- II. La justicia como valor superior del ordenamiento jurídico.- III. La justicia tributaria como principio del sistema tributario.- 1. El principio de capacidad económica y la justicia tributaria.- 2. Los principios de aplicación y ordenación del sistema tributario "justo".-IV. Los principios de competencia y jerarquía normativa como fuente de selección y ordenación de las normas llamadas al caso.V.- Las reglas jurídicas: ley posterior deroga anterior y ley especial deroga general, como mecanismos de selección de la disposición efectiva y aplicable al caso.VI.-Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN.

La justicia como valor superior de todo ordenamiento jurídico y principio general del Derecho ha sido una constante a lo largo de la historia de la Ciencias jurídicas. Ya desde el Derecho Romano los conocidos y prestigiosos juristas Celso y Ulpiano hacían referencia a ésta cuando se referían al Derecho como "el arte de lo bueno y lo justo"¹, y directamente haciendo referencia a la justicia como "la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno su derecho"². Y esta justicia debía ser para todos los ciudadanos, es decir, está dirigida a la personas en general pues "los derechos no se establecen para personas singulares, sino en general"³.

También desde la filosofía se entendió la importancia de este valor como aspiración de toda organización humana y autores de la talla de Aristóteles dedicaron parte de sus tratados a este principio jurídico. Así en su obra "Retórica" afirma el estagirita que "en cuanto a la justicia, es la excelencia por la que cada uno tiene lo suyo y de acuerdo con la norma, y la injusticia, cuando se tiene lo ajeno y contra la norma"⁴. También conviene destacar su archiconocida sentencia sobre la virtud (justicia) expuesta en "Moral a Nicómaco" donde presentó la justicia como término medio. A tal efecto expuso que "lo justo es entonces un medio entre extremos desproporcionados, porque lo proporcional es un medio, y lo justo es lo proporcional (...) lo injusto lo que está fuera de la proporción, lo cual puede ser en más y en menos"⁵, y por ello, culmina el citado autor, "el juez iguala las cosas, y podría decirse que teniendo delante de sí una línea cortada en partes desiguales y cuya porción mayor excede de la mitad, el juez quita la parte que excede de la mitad, y la añade a la porción pequeña. Cuando el todo ha sido dividido en dos partes completamente iguales, entonces cada uno de los litigantes reconoce que tiene la parte que le debe corresponder, es decir, que tiene cada uno una parte igual"⁶.

El que fuera pretor y cónsul del Senado romano, Cicerón, en el "Tratado de la República" afirma que "la justicia nos manda, respetar a todos, velar por los intereses del género humano, dar a cada uno lo que le pertenece, no tocar a cosas sagradas, propiedades públicas ni ajenas"⁷.

En resumen, la justicia ha estado presente en el pensamiento jurídico histórico y filosófico de todos los tiempos. Es, podemos decirlo así, el objeto de estudio y preocupación de los juristas que, desde la doctrina y la parte general de esta ciencia, se dedican al desarrollo del Derecho y se preguntan ante cualquier norma o regulación si la misma contribuye y

colabora a una sociedad más justa o, de lo contrario, si dicha disposición va en sentido contrario a lo que debería ser su finalidad.

En este contexto de preocupación y dedicación a la justicia como anhelo y aspiración de todo ordenamiento jurídico, es cierto también que la producción normativa de nuestros tiempos es ejercida desde muchas instituciones y órganos administrativos. Y junto a ello, podemos decir también que dicha producción es muy abundante y extensa -algunos autores hablan de Ordenamiento saturado⁸-. Circunstancia esta que deja el control de la justicia del ordenamiento a las contadas ocasiones que alguna disposición de carácter general es impugnada ante los tribunales. Ya sea una ley (Tribunal Constitucional) o reglamento (Tribunales de lo Contencioso-administrativo).

II. LA JUSTICIA COMO VALOR SUPERIOR DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO.

La Constitución Española de 1978 (CE) comienza su preámbulo afirmando que "la Nación española, deseando establecer la justicia, la libertad y la seguridad y promover el bien de cuantos la integran...". También indica seguidamente su voluntad de "garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo". Es decir, la manifestación de intenciones que antecede a los preceptos de nuestra Carta Magna, eleva la justicia al mayor deseo del destinatario de la misma (la Nación Española) y quiere garantizar un orden económico y social justo. Coincidiendo en esta exposición con los postulados que ensalzan dicho valor y principio como la cúspide del resto de valores y principios.

Nuestra fuente suprema y directa del Ordenamiento jurídico actual, la Constitución Española, se decantó por un modelo de valores y principios más que por un conjunto de regulaciones inconexas de instituciones públicas y derechos individuales. De hecho, nuestra doctrina considera que nuestra Constitución ha establecido un Ordenamiento de principios⁹ del que no escapa el Derecho Público tal y como, entendemos que con acierto, afirma la jurisprudencia del Tribunal Supremo cuando de forma reiterada y constante dispone que "los principios generales del derecho forman parte del Ordenamiento jurídico español, en general (art. 1. 1 y 1.4 CC) y muy especialmente del Ordenamiento jurídico administrativo, al que frecuentemente se le ha calificado de "principal", por la importancia y trascendencia que en él tienen tales principios. El Derecho Administrativo es en gran medida desde sus comienzos, y lo sigue siendo en la actualidad, decantación de principios generales del Derecho efectuada por la jurisprudencia"¹⁰.

Junto a la importancia que tienen en el Derecho Administrativo y Tributario los principios jurídicos, la Constitución quiso también mencionar expresamente el valor de la justicia como uno de los más relevantes del ordenamiento y, a tal efecto, en su artículo primero dispone que "España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político". Con lo que, de nuevo, la justicia es llamada -ahora como valor- a primera línea de la acción en nuestro Estado de Derecho. Siendo sintomático que a los órganos administrativos con competencia en materia judicial se les denomine en la propia Constitución "Administración de justicia" (art. 122.1 CE); también que el Ministerio fiscal tenga por misión "promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley" (art. 124.1 CE); y que

los ciudadanos puedan participar en la defensa y aplicación de la justicia (art. 125.1 CE). Tampoco debe extrañar, por último, que la función y extensión del valor de la justicia llegue a denominar a los órganos jurisdiccionales que culminan la organización judicial en el ámbito territorial de cada Comunidad Autónoma como Tribunales Superiores de Justicia (art. 152.1 CE).

De conformidad con lo expuesto, y analizadas las previsiones constitucionales citadas, podemos concluir que nuestro Estado de Derecho está compuesto por un ordenamiento jurídico que desea establecer la justicia como valor superior del mismo. Dicho valor debe, por lo tanto, ser guía y aspiración del poder legislativo y reglamentario en aras a dictar normas que sean conformes a este valor y tiendan en su aplicación a un orden social y económico justo. Por todo ello, resulta de interés comprobar la aplicación y eficacia de este principio jurídico en nuestra estimada disciplina, es decir, en el Derecho Financiero y Tributario. No obstante, hay que tener presente que, junto a los principios específicos de esta rama del Derecho, para una adecuación plena de lo que la Constitución entiende como Estado de Derecho y su ordenamiento justo, se deberán considerar también otros principios y garantías constitucionales aplicables igualmente a la Administración Tributaria, entre otros lo previstos en los artículos 9.3, 14, 25.1 y 103.1 CE.

III. LA JUSTICIA TRIBUTARIA COMO PRINCIPIO DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

El artículo 31.1 de la Constitución Española establece que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Compartimos con Calvo Ortega que dicho precepto deja fijado el marco del ordenamiento fiscal al determinar "quién debe tributar (todos), con arreglo a qué criterio (capacidad económica), se rechazan las discriminaciones en la Ley y ante la Ley (igualdad) y se permite una diferenciación cuantitativa en razón de la cuantía de la capacidad económica de cada contribuyente o de la importancia social de determinados bienes o productos (progresividad)"¹.

De este precepto podemos comprobar que la ley de leyes hace referencia a un sistema tributario justo. Y que para que dicho sistema sea posible debe partir de la existencia de la capacidad económica -condición *sine qua non* del impuesto-, y debe hacerse efectivo sobre la generalidad de los contribuyentes, con criterios de igualdad en el reparte de dichas cargas, así como con progresividad fiscal, mas no deberá superar lo que la constitución denomina confiscatorio.

Llegados a este punto conviene atender a lo que el máximo intérprete de la Constitución entiende por cada uno de los principios enumerados en el citado precepto constitucional, haciendo especial referencia a la capacidad económica como realidad sobre la que se proyecta el sistema tributario pues, como acertadamente expuso la STC 27/198 1, de 20 de julio (RTC 198 1, 27), los principios jurídicos "no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del Ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho". Por ello, vamos a estudiar el principio de capacidad económica sobre el que la aplicación proporcionada y eficaz del resto de principios de justicia material

tributaria nos llevará a constatar la aplicación del valor de la justicia en el ordenamiento fiscal.

1. El principio de capacidad económica y la justicia tributaria.

El principio de capacidad económica tiene un valor fundamental y determinante en el establecimiento de los tributos pues el legislador "sólo puede elegir como hechos que generan la obligación de tributar hechos que, directa o indirectamente, reflejen o revelen o guarden una relación lógica y racional con una cierta capacidad económica"¹².

Su relevancia histórica es destacada por Martín Queralt cuando afirma "en el Ordenamiento español, desde la ya lejana Carta otorgada de Bayona hasta la vigente Constitución, todas las Cartas Magnas han incorporado dicho principio, como criterio material de justicia tributaria, con fórmulas casi idénticas y en las que se establece la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos -en proporción a los haberes-, -de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a contribuir-, etc. El principio se erige así en salvaguarda frente a un pretendido poder tributario omnímodo y arbitrario y trata de embridar el ejercicio de este poder, encauzándolo a través del Derecho"¹³. Y este Derecho es el que preceptúa que "la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos" tal y como fija el artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

La proyección del principio de capacidad económica sobre el conjunto de sistema tributario ha sido reiteradamente señalada por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 26/1981, 37/1987, 150/1990, 221 /1992, 1 34/1996 y 182/1997. Y de una forma más palmaria el citado Tribunal pone de manifiesto, en su STC 194/2000, de 19 de julio (RTC 3000, 194), que: "el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (SSTC 1 82/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18) que, por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6)".

Muchos autores han expresado su preferencia o especial referencia al principio de capacidad económica cuando de justicia tributaria se trata. Un autorizado ejemplo nos lo da Arrieta Martínez de Pisón. Este profesor afirma sobre el mentado principio que "si bien es cierto que éste no agota en su formulación el significado y contenido del principio de justicia tributaria -como ha entendido la doctrina científica y jurisprudencial-, sí creo que sigue siendo éste el que paradigmáticamente aglutina al resto de principios y cataliza en gran medida el ideal de justicia tributaria que se exige en el texto constitucional"¹⁴.

Participamos con este autor en la medida en que la capacidad económica es la condición indispensable para que exista el tributo, es decir, sólo en la medida en que se ponga de manifiesto esa capacidad contributiva a través de la realización del hecho imponible, su cuantificación económica y la aplicación del tipo impositivo, será posible exigir al obligado tributario su contribución al sostenimiento de los gastos públicos¹⁵.

En consideración a la conexión que venimos afirmando de los principios jurídicos entre sí, resulta necesario poner en relación la capacidad económica con el resto de principios tributarios, y especialmente con la justicia tributaria. Tal y como indica Arrieta Martínez de Pisón "la manifiesta interdependencia de los principios jurídicos deriva precisamente de su propio contenido y definición. La intrínseca dificultad -la imposibilidad- en aislar cada principio sin el auxilio del resto de ellos se deriva del hecho de que todos ellos conforman el

ideal de la justicia tributaria, de manera que las lecturas aisladas sólo pueden generar insuficiencias respecto del contenido y alcance"¹⁶. En atención a la anterior afirmación, la capacidad económica está inexorablemente unida al principio de generalidad en cuanto a que debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos todas las capacidades contributivas y al principio de igualdad en cuanto a igualdad en capacidad económica procede igualdad de carga tributaria. Asimismo, "el principio de capacidad económica tiene dos límites, uno inferior que es el mínimo exento, y uno superior que es el principio de no confiscatoriedad. Si el legislador excediera cualquiera de estos dos límites, incurriría en arbitrariedad e inconstitucionalidad"¹⁷.

Portodo ello, el principio de capacidad económica tendrá un papel predominante en la regulación de los tributos y será, a la vez que principio general, medida del resto de principios de justicia tributaria.

2. Los principios de aplicación y ordenación del sistema tributario "justo".

Llegados a este punto conviene atender al desarrollo que de la justicia tributaria ha hecho el legislador. Para ello debemos acudir a la ley que de manera general regula el sistema fiscal español y que resulta aplicable a todas las Administraciones Tributarias. Bajo estas premisas, el artículo 3 LGT denominado "principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario", establece de forma clara y separada la aplicación de este principio/valor en la normación y como medio en la aplicación de dichas normas.

Comienza el citado precepto afirmando en su apartado primero que "la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad", es decir, los tributos deben atender a la capacidad económica del contribuyente. Puesta de manifiesto ésta, vendrán llamados el resto de principios de justicia tributaria para determinar y cuantificar la carga fiscal en cada caso concreto, siendo la aplicación de los principios citado distinta cuando se trate de impuestos, tasas o contribuciones especiales dada su diferente origen. No obstante, será fundamental aplicar de forma justa estos principios - generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad- para no incurrir en vicios como la arbitrariedad, discriminación o exceso en la determinación de la deuda tributaria.

Por lo que respecta a la aplicación del sistema tributario, el apartado segundo del artículo 3 LGT, establece que "se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios". Del citado precepto nos queremos detener en el principio de proporcionalidad dada su importancia y amplia aplicación.

Abundante doctrina considera este principio general como uno de los más importantes del Derecho¹⁸. Un firme defensor de esta posición es Alexy que opina sobre este principio general del Derecho que tiene implicación en todos los demás y llega a afirmar con rotundidad que los principios "tienen una relación de implicación con el más importante principio del derecho constitucional material: el principio de proporcionalidad, y viceversa, el principio de proporcionalidad implica el carácter de los principios"¹⁹, y ello porque "los principios exigen la máxima realización posible relativa tanto a las posibilidades fácticas como las posibilidades jurídicas"²⁰, teniendo como función primordial la proporcionalidad optimizar estas posibilidades jurídicas.

Aceptando de buen grado el planteamiento de este ilustre jurista alemán, es también necesario destacar la relevancia de la proporcionalidad por su íntima relación con la justicia, pues si ya desde el mundo de la Filosofía griega se preconizaba la virtud-justicia "en el término medio"²¹, también el Derecho, en palabras de Sánchez Gil, se "funda precisamente en ella: en una determinada "proporción" entre las cosas, cuya trasgresión torna injusta su relación, es decir, la vuelve desproporcionada"²² y por ello, "siempre que el concepto justicia interviene en algún aspecto jurídico, implica la idea de proporcionalidad"²³. Por último, se trae a colación la propuesta que hace Junceda Moreno sobre la proporcionalidad de la que dice que es "manifestación genuina de las impares ideas de justicia y derecho, el principio que nos ocupa constituye nada menos que uno de los básicos contrapesos del poder generado tras las sucesivas oleadas revolucionarias liberales del siglo XVIII: el derivado del ajuste a parámetros moderados, prudente y sensatos, de las potestades interventoras o restrictivas de los derechos ciudadanos"²⁴.

Por todo lo expuesto, vemos cómo el principio y valor de la justicia impregna no sólo la ordenación de los tributos mediante un sistema tributario justo (art. 31.1 CE) y como principio material (art. 3.1 LGT), sino que también, como medio de aplicación de dicho sistema en cuanto el principio de proporcionalidad lleva inscrito, de manera superlativa, la justicia en los medios empleados. Siendo a todas luces incompatible la desproporción con un ordenamiento constitucional justo.

IV. LOS PRINCIPIOS DE COMPETENCIA Y JERARQUÍA NORMATIVA COMO FUENTE DE SELECCIÓN Y ORDENACIÓN DE LAS NORMAS LLAMADAS AL CASO.

La Constitución Española diseñó un sistema organizativo plural y descentralizado sobre la base de una distribución real y efectiva del poder público y político entre los distintos entes territoriales, estableciendo como garantía de ello su propia autonomía que se fundamenta, a su vez, en la indisoluble unidad de la Nación española²⁵.

Esta distribución de competencias implica que nuestras fuentes de producción normativa estén repartidas entre los distintos entes territoriales y poderes públicos. Así, la Constitución reconoce en su artículo 137 que "el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses", y esta autonomía, precisamente, será la que les otorgue potestad para regularse y la facultad de dictar normas para la gestión y organización de la citada autonomía.

Dicho esto, la propia Carta Magna estableció el régimen y distribución de las competencias por materia de forma que ciertas cuestiones correspondiesen en exclusiva al Estado (art. 149 CE), otras pudiesen ser asumidas por las Comunidades Autónomas (art. 148 CE) y, en todo caso, con el complemento de los Estatutos de Autonomías, se determinase las concretas competencias que les correspondiese a cada una de ellas. Junto a esto, también la legislación ordinaria completará la distribución de competencias a los Municipios quedando con todo ello, un bloque de constitucionalidad en el reparto competencial compuesto por la Constitución y los Estatutos de Autonomía, más la ley reguladora de las bases del régimen local. Dejando nuestra Ley Fundamental en manos de la Ley (reserva de ley) toda la estructuración competencial del Estado y otorgando con ello una garantía frente a

las disfunciones que pudieran surgir en la actividad normativa posterior desde los distintos entes territoriales.

Junto al reparto de las competencias y su establecimiento siempre bajo el aparo de la Ley, se hace necesario también acudir a otro principio jurídico para discernir cuando una competencia sea arrogada u otorgada infringiendo una norma superior. En tal caso el principio llamado al caso es el de jerarquía normativa. Este principio tiene su origen en la regla jurídica *lex superior derogat legi inferiori*. Ciertamente este aforismo forma parte de las reglas ordenadoras y de resolución de conflictos de normas y ha alcanzado rango constitucional al haber sido elevado a categoría de principio general recogido expresamente en el art. 9.3 CE.

El citado principio parte de la jerarquía normativa que resulta del Ordenamiento jurídico donde conviven disposiciones dictadas por distintos poderes y con distinta fuerza y rango, y viene a establecer que una norma inferior jerárquicamente nunca deberá contravenir a otra de mayor rango o jerarquía, so pena de ser declarada nula. Esta jerarquía normativa fue brillantemente representada por Kelsen en su famosa pirámide donde se mostraba, de forma escalonada y descendente, el conjunto de normas de un Ordenamiento jurídico fijando en el vértice superior a la Constitución del Estado.

El fundamento de esta jerarquía normativa tiene su raíz en la propia jerarquía del Poder que la dicta²⁶. Así, podemos diferenciar la jerarquía entre la ley y el reglamento por cuanto la primera emana del órgano que representa la voluntad general y el reglamento procede de un órgano subordinado a dicho Poder Legislativo. También la ley se encuentra por encima de la costumbre por cuanto representa, como se ha dicho, la voluntad general mientras la costumbre la particular. Por último, también habrá una jerarquía entre las distintas normas reglamentarias. Quedando la Constitución por encima de todas ellas como norma fundamental y política aprobada directamente por el pueblo español.

Las referencias legislativas a este principio jurídico son acordes a lo expuesto hasta el momento. Así, desde el Derecho Privado, el artículo 1 del Código Civil (CC) nos presenta las fuentes del Ordenamiento jurídico de forma jerarquizada, dejando expresamente sentenciado en su apartado segundo que "carecerán de validez las disposiciones que contradigan otra de rango superior". También en el Derecho Administrativo se establece en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), concretamente en su artículo 5 1, que "las disposiciones administrativas no podrán vulnerar la Constitución o las Leyes" por lo que ninguna norma reglamentaria podrá contravenir lo establecido en la CE como *Lex Superior* del Ordenamiento, ni a las diferentes leyes dictadas conforme a ésta. Pero además, dicho precepto también establece la jerarquía entre reglamentos afirmando que "ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra de rango superior"²⁷. Quedando la norma que infrinja este principio viciada con el mayor grado de sanción, es decir, con la nulidad de pleno derecho tal y como establece el art. 62.2 de la LRJPAC.

En el Derecho Tributario disponemos de un precepto que nos refiere a las fuentes del citado Ordenamiento. A tal efecto, el artículo 7 LGT establece dentro de su apartado primero la relación de normas que engloban esta rama del Derecho y su prelación. La previsión legal del citado precepto nos parece del todo acertada y con un rigor deseable a toda disposición que pretenda ordenar una disciplina jurídica. Por lo que a este trabajo se refiere, el mentado precepto integra de forma cabal el conjunto de disposiciones existentes en el ordenamiento tributario global al realizar la ordenación jerárquica de la siguiente forma: a) la Constitución, b) por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de

naturaleza tributaria, c) por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 CE, d) por la LGT, las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria, e) por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales, y f) con carácter supletorio, por las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

De conformidad con lo expuesto, podemos afirmar que dentro del ordenamiento tributario global, contamos con los principios de competencia y jerarquía para realizar la selección y ordenación de normas llamadas al caso. De tal forma que, ante un eventual conflicto, incongruencia o solapamiento normativo, podamos determinar las disposiciones aplicables que den cumplimiento a la seguridad jurídica y, en última instancia, a la justicia dentro del Derecho Financiero y Tributario. En este sentido, estaremos facultados para discernir si un impuesto concreto corresponde su regulación al Estado o la Comunidad Autónoma en virtud de la competencia que en la exacción se esté ejerciendo. Por ejemplo, sería nula una ley autonómica que pretendiese determinar el hecho imponible del IVA, así como también sería nula la ley estatal que quisiese modificar una tasa autonómica sobre el que carezca de título competencial. Ni si quiera alegando la supletoriedad prevista en el artículo 149.3 *in fine* de la CE dado que, como concluyó el Tribunal Constitucional, "el Estado no puede dictar normas con eficacia meramente supletoria, en materias sobre las cuales carece de todo título competencial; el legislador estatal no puede apoyarse en la regla de la supletoriedad para dictar tales normas" (STC 1 18/1996, de 27 de junio de 1996(RTC 1996, 1 18)).

Junto a la competencia de la materia tributaria concreta, también el principio de jerarquía nos ayudará a determinar el régimen normativo aplicable en la medida que los órganos de un mismo ente territorial puede dictar normas de distinta naturaleza. Siendo el principio de jerarquía el que nos identifique qué disposición vence cuando nos encontremos contradicciones o solapamientos entre preceptos de distinto nivel o grado jerárquico. Así, por ejemplo, una discrepancia entre la ley de un impuesto estatal o autonómico y su reglamento de desarrollo, resultará aplicable la ley dado su mayor jerarquía y prelación. También ocurrirá lo mismo cuando las normas en contradicción que regulen el mismo tributo vengan de entes territoriales distintos. Por ello, una tasa local regulada por su correspondiente Ordenanza Fiscal, será nula si contraviene algún precepto de la Ley de Haciendas Locales. Incluso también será de aplicación este principio cuando la discrepancia venga de normas reglamentarias dictadas por distintos órganos. A tal efecto, por ejemplo, el Tribunal Supremo tuvo que decidir entre el enfrentamiento de una Ordenanza municipal y un Decreto con varias Órdenes ministeriales, concluyendo que "tales Ordenanzas deben ajustarse a las normas de carácter general que, de superior jerarquía, rigen, sectorialmente, en todo el territorio nacional"²⁸.

V.- LAS REGLAS JURÍDICAS: LEY POSTERIOR DEROGA ANTERIOR Y LEY ESPECIAL DEROGA GENERAL, COMO MECANISMOS DE SELECCIÓN DE LA DISPOSICIÓN EFECTIVA Y APLICABLE AL CASO.

De conformidad con el punto anterior, tenemos los mecanismos para seleccionar el régimen jurídico aplicable al caso concreto -sea por competencia o por jerarquía-y, por lo tanto, el que contribuye y colabora a la aplicación del sistema tributario justo que enuncia la CE. No

obstante, con la aplicación de estos criterios de selección y ordenación de normas, pueden darse situaciones donde el supuesto tributario planteado no quede resuelto únicamente con los principios analizados. Nos referimos al caso, por ejemplo, de que existan dos normas dictadas por el órgano competente en esa materia tributaria y que dichas disposiciones sean de igual jerarquía normativa. Este supuesto no puede ser resuelto por los anteriores principios dado que dichas normas no entraría en contradicción con ninguno de ellos. Dichos preceptos gozarían de aval competencial e idéntico rango, por lo que *a priori* serían igual de justas y aplicables. Llegado a este punto, y ante la falta de respuesta en el supuesto anteriormente expuesto, debemos acudir a las reglas jurídicas.

El primer autor que expuso de forma brillante la relación entre principios jurídicos y normas-regla fue Dworkin²⁹ al afirmar que los primeros establecen consecuencias jurídicas que no son automáticas, pues pueden existir otros principios aplicables y por ello dependerá del caso concreto y, sin embargo, las normas-regla son aplicables al caso en su integridad o no se aplicarán, de manera que, si se da el supuesto de hecho previsto en la regla jurídica, su consecuencia debe ser aplicada sin valoración. Otro autor con el que coincidimos es CastánTobeñas. El citado profesor afirmó que las reglas jurídicas "son proposiciones muy generales, en forma concisa y que tienen su origen en antiguas doctrinas o decisiones judiciales. Han gozado de especial difusión los incluidos en el Digesto de Justiniano (Libro I, Título XVII) y en nuestras Partidas (Partida VII, Título XXXIV)"³⁰ y que "no se puede desconocer que ofrecen, con mucha frecuencia, un justo criterio de interpretación y facilitan la labor de los Jueces y de los profesionales, entre otras razones porque se prestan a ser fácilmente comprendidos"³¹.

Este "justo criterio" para la selección de la norma efectiva y aplicable al caso nos lo brindarán las siguientes reglas: "lex posterior derogat priori" y "lex specialis derogat legi generali"³². Es decir, ante dos disposiciones tributarias dictadas por el mismo poder público, con idéntico rango jerárquico y que regulen el mismo supuesto, será de aplicación efectiva la de fecha posterior. Por otra parte, cuando se dé el supuesto de dos normas fiscales que aborden la misma materia pero una de forma general y otra de forma especial y concreta, será de aplicación la especial. De la misma forma que las excepciones legislativas determinan la no aplicación del régimen general previsto en la disposición.

Con estas dos reglas jurídicas, soportadas por la razón práctica, podemos afirmar que queda determinado el método de selección efectiva de la norma tributaria llamada al supuesto concreto. Esta selección, junto con la aplicación de los principio de justicia tributaria, será el colofón a la búsqueda y aplicación del sistema tributario justo.

VI. CONCLUSIONES

Al reclamar nuestra CE la justicia dentro del Estado de Derecho refuerza su finalidad y valor pues, además de "desear" establecerla y designarla como valor superior del Ordenamiento jurídico en general, su positivización como principio del sistema tributario garantiza que tanto el fin como los medios deban ser justos.

Establecido el sistema tributario español sobre el principio de justicia, entendemos que éste se dará eficazmente en la medida en que se articulen, coordinen y apliquen el resto de principios previstos en el art. 31.1 CE (generalidad, capacidad económica, igualdad y

progresividad) pues, el principio de justicia tributaria como fin del citado sistema, sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales.

Estos principios constitucionales constituyen, la base y el marco constitucional en cuanto que necesitan de una concreción en ulteriores normas y decisiones. Y su función como norma fundamental se materializa por un lado; de forma positiva por cuanto son fuente del Derecho Tributario e informan el conjunto del Ordenamiento jurídico financiero; y por otro lado, de forma negativa en cuanto excluyen otros valores contrapuestos. Esta función positiva irá destinada principalmente al Poder Legislativo y Ejecutivo en cuanto creadores de normas, de la misma forma que la función negativa tiene como destinatarios al Poder Judicial y al Tribunal Constitucional como depuradores del Ordenamiento jurídico que lo contravenga.

Junto a los citados principios materiales que, coherente y proporcionalmente aplicados, nos llevarán hacia el sistema tributario justo que propugna la Constitución, nuestro ordenamiento global requiere de otros elementos para determinar, precisamente, las disposiciones que serán aplicables en dicho sistema de normas fiscales. Para ello hemos visto que los principios organizativos de competencia y jerarquía son altamente eficaces y resolutivos ante los conflictos que se pudieran plantear. No obstante, también hemos comprobado la necesidad de acudir, en reducidos y determinados supuestos, a las reglas jurídicas sobre temporalidad y especialidad de las normas para que el operador jurídico pueda seleccionar la disposición que, definitivamente, sea aplicable al presupuesto fijado por la ley para configurar las obligaciones tributarias que correspondan.

En definitiva, desarrollados y empleados de forma precisa y ponderada los elementos analizados -principios materiales y formales-, podremos aspirar a la aplicación de un sistema tributario global justo. Quedando siempre en manos de los Tribunales la revisión de dicho sistema normativo cuando el obligado tributario entienda que la disposición o acto que le afecta no ha sido dictado conforme a Derecho, es decir, no ha sido justo.

NOTAS

• Fernando Hernández Guijarro

Doctor en Derecho por la Universidad de Valencia. Máster en Teoría y Práctica Fiscal por la Universidad Antonio de Nebrija. Licenciado en Derecho y Diplomado en Ciencias Empresariales por la Universidad de Valencia. Abogado del Ilustre Colegio de Abogados de Valencia. Ha trabajado en despachos profesionales de reconocido prestigio como Garrigues y Arco Abogados y Asesores Tributarios. Autor de varias obras sobre Derecho Financiero y Tributario, entre otras; *La Impugnación de las Ordenanzas Fiscales*, Ediciones Francis Lefebvre, 2015; *Los Principios y Garantías Constitucionales en las Ordenanzas Fiscales*, Aranzadi, 2015; y coautor de los *Formularios Prácticos Fiscal* de Francis Lefebvre de los años 2005 a 2015. También colabora elaborando y actualizado los formularios fiscales de EL DERECHO. e-mail: fernandohernandez@icav.es

¹ Ulpiano, citando a Celso, *Digesto* I, I, 1: "Ius est art boni et aequi". La traducción de "aequi" es equitativo, sin embargo, la mayoría de los textos jurídicos lo traducen como justo.

² "Justitia est constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi" (Ulpiano, *Digesto*, I, I, 10).

³ Ulpiano, *Digesto*, I, III, 8: "iura non in singulas personas, sed generaliter constituuntur". Manifestación esta del principio de igualdad consagrado entre otros textos normativos en: nuestra Constitución, artículo 1, 14 y 31. 1 (para el sistema tributario); el artículo 7 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, de 1948; y el artículo 14.1 del Pacto internacional de derechos civiles y políticos, de 1966.

⁴ Aristóteles: *Retórica*. Madrid (1998): Alianza Editorial, p. 96.

⁵ Aristóteles: *Moral a Nicómaco*. Madrid (1993): Espasa Calpe, pp. 210 y 211.

⁶ Aristóteles: *Moral a Nicómaco*. cit., pp. 213 y 214.

⁷ Cicerón: *Tratado de la República*. México (1997): Porrúa S.A., pp. 53 y 54.

⁸ Palma Fernández, J. L.: "La seguridad jurídica ante la abundancia de normas", *Cuadernos y Debates* (1997), núm. 68.

⁹ Véase Díez-Picazo, L y Gullón, A.: *Sistema de Derecho Civil, Volumen I*. Madrid (1997): Tecnos, p. 142. Estos autores afirman que "la Constitución positiviza en realidad los principios superiores del Ordenamiento, que, si bien tienen distinta naturaleza (principios políticos, de Derecho natural, económicos legales como los del art. 9º), todos tienen en común poseer el máximo rango". López Guerra, I.: *Derecho Constitucional, Vol. I*. Valencia (1997): Tirant lo Blanch, pp. 31-32, afirma que "la Constitución es un conjunto coherente de preceptos; y esta coherencia deriva de que sus mandatos responden a unos criterios comunes ordenadores" y estos criterios se concretan en los "valores" del art. 1.1 y los "principios" de los arts. 9.3; 27.2; 103; 117.5", entre otros.

¹⁰ SSTs 15 abril 2002 (núm. rec. 9281/1996, 77/1997 y 10381/1997).

¹¹ Calvo Ortega, R.: *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?* Pamplona (2012): Aranzadi, p. 18.

¹² Ferreiro Lapatza, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*. Barcelona-Madrid (2000): Marcial Pons, p. 59.

¹³ Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G.; Tejerizo López, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid (2000): Tecnos, p. 116.

¹⁴ Arrieta Martínez de Pisón, J.: "Sistema tributario y Constitución", *Cuadernos de Derecho Público* (2006), núm. 25, p. 135.

¹⁵ La mayoría de la doctrina coincide en señalar que la capacidad contributiva se manifiesta bien como acumulación de capital o patrimonio, bien como flujo de entrada en forma de renta o como flujo de salida en forma de consumo o inversión. Sin embargo, el TC ha llegado a declarar en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987, 37) que "basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador" declarando constitucional un impuesto autonómico que recaía en la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos

inferiores al óptimo señalado (con parecido fundamento, STC 295/2006, de 11 de octubre (RTC 2006, 295)). Este mismo Tribunal, en su STC 193/2004, de fecha 4 de noviembre (RTC 2004, 193), declaró la inconstitucionalidad de un precepto de la LHL porque gravaba "situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica", en la medida en que no preveía la reducción de las cuotas del impuesto de actividades económicas en los supuestos de cese o baja en el ejercicio de actividades económicas.

¹⁶ Arrieta Martínez de Pisón, J.: "Sistema tributario y Constitución", cit., p. 135.

¹⁷ De Vicente De la casa, F.: "Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos", *Crónica Tributaria* (2012), núm. 144, p. 153.

¹⁸ Por ejemplo, en la obra: Carbonell, M.: *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Quito Ecuador (2008): Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, se recoge la aportación de varios autores europeos y latinoamericanos sobre la naturaleza y aplicación de este principio general del Derecho.

¹⁹ Alexy, R.: "La fórmula de peso", en AA.VV. *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, cit., p. 15.

²⁰ Alexy, R.: "La fórmula de peso", en AA.VV. *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, cit., p. 15.

²¹ Aristóteles: *Moral a Nicómaco*. cit., p. 112.

²² Sánchez Gil, R.: *El principio de proporcionalidad*. México (2007): Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, pp. 13-14.

²³ Sánchez Gil, R.: *El principio de proporcionalidad*, cit., pp. 13-14.

²⁴ Junceda Moreno, J.: "Los principios de proporcionalidad y prescriptibilidad sancionadores", *Documentación Administrativa* (2008), núm. 280-281, p. 19.

²⁵ El artículo 2 CE establece que "la Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas", por lo que esa gestión autónoma debe enmarcarse dentro de la unidad de la Nación española. Lo cual no determina uniformidad sino unidad en la diversidad. Salvando las diferencias entre los distintos entes políticos, podría traerse a colación el lema de la UE que reza "Unida en la diversidad" (http://europa.eu/about-eu/basic-information/symbols/motto/index_es.htm).

²⁶ Desde la doctrina constitucionalista se afirma que "el principio de jerarquía normativa se manifiesta además en la correlación existente entre la fuente productora de cada norma" (Alzaga Villamil, o.; Gutiérrez Gutiérrez, i.; y Rodríguez Zapata, J.: *Derecho Político Español*. Madrid (1997): Centro de Estudios Ramón Areces, p. 232). También la doctrina administrativista se pronuncia en análogo sentido al sostener que "la jerarquía se establece por razón del nivel del órgano del que procede la norma" (Santamaría Pastor, J.A.: *Principios de Derecho Administrativo General, Tomo I*. Madrid (2009): Iustel, p. 148).

²⁷ A tal efecto, y a título enunciativo, se puede citar la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, de Gobierno, que establece distintas normas reglamentarias en su art. 23 y su jerarquía. También reitera que "ningún Reglamento podrá vulnerar preceptos de otro de jerarquía superior" y establece que "son nulas las resoluciones administrativas que vulneren lo establecido en un Reglamento, aunque hayan sido dictadas por órganos de igual o superior jerarquía que el que lo haya aprobado". Una Sentencia que hace referencia a este precepto en relación al principio ahora analizado es la STS 31 enero 2001, núm. rec. 507/1998, que afirma que "el ejercicio de la potestad reglamentaria respeta la Constitución y las Leyes (artículo 97 de la propia Constitución), de modo que, según el artículo 23.2 de la Ley 50/1997, los Reglamentos no pueden regular materias reservadas a la Ley ni infringir normas con dicho rango, debiéndose ajustar siempre a ese principio de jerarquía normativa (artículo 1.2 del Código civil), pues, de lo contrario, incurrirían en la nulidad de pleno derecho".

²⁸ STS 25 marzo 1999 (núm. rec. 4467/1994)

²⁹ Dworkin, R.: *Los derechos en serio*. Barcelona (1984): Ariel.

³⁰ Castán Tobeñas, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral, Tomo I*. Madrid (1975), Reus, p. 477.

³¹ Castán Tobeñas, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral*, cit., p. 478.

³² Algunos autores se refieren a estas reglas como principios derogatorios porque deciden, en caso de conflicto o incompatibilidad de normas, qué norma se aplica y resulta válida en el caso concreto.

BIBLIOGRAFÍA

Alzaga Villamil, O.; Gutiérrez Gutiérrez, I.; y Rodríguez Zapata, J.: *Derecho Político Español*. Madrid (1997): Centro de Estudios Ramón Areces. [[Links](#)]

Aristóteles: *Moral a Nicómaco*. Madrid (1993): Espasa Calpe. Aristóteles: *Retórica*. Madrid (1998): Alianza Editorial. [[Links](#)] [[Links](#)]

Arrieta Martínez de Pisón, J.: "Sistema tributario y Constitución", *Cuadernos de Derecho Público* (2006), núm. 25. [[Links](#)]

Calvo Ortega, R.: *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?* Pamplona (2012): Aranzadi. [[Links](#)]

Carbonell, M.: *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Quito, Ecuador (2008): Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. [[Links](#)]

Castán Tobeñas, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral, Tomo I*. Madrid (1975), Reus. [[Links](#)]

Cicerón: *Tratado de la República*. México (1997): Porrúa S.A. [[Links](#)]

De Vicente De la casa, F.: "Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos", *Crónica Tributaria* (2012), núm. 144. [[Links](#)]

Díez-Picazo, L y Gullón, A.: *Sistema de Derecho Civil, Volumen I*. Madrid (1997): Tecnos. [[Links](#)]

Dworkin, R.: *Los derechos en serio*. Barcelona (1984): Ariel. [[Links](#)]

Ferreiro Lapatza, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*. Barcelona-Madrid (2000): Marcial Pons. [[Links](#)]

Junceda Moreno, J.: "Los principios de proporcionalidad y prescriptibilidad sancionadores", *Documentación Administrativa* (2008), núm. 280-28 1. [[Links](#)]

Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G.;Tejerizo López, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid (2000):Tecnos. [[Links](#)]

Palma Fernández, J. L.: "La seguridad jurídica ante la abundancia de normas", *Cuadernos y Debates* (1997), núm. 68. [[Links](#)]

Sánchez Gil, R.: *El principio de proporcionalidad*. México (2007): Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México. [[Links](#)]

Santamaría Pastor, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General,Tomo I*. Madrid (2009): Iustel. [[Links](#)]